

Министерство образования Республики Беларусь

Учреждение образования
«Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины»

Н. И. Барташевич, З. И. Одуло

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО
УЧЕТА И АНАЛИЗА:
ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Практическое руководство

для студентов специальности

1-25 01 08 03 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит
(в коммерческих и некоммерческих организациях)»

Гомель
ГГУ им. Ф. Скорины
2016

УДК 657(076)
ББК 65.052.20я73
Б90

Рецензенты:

доктор экономических наук, профессор А. П. Шевлюков,
кандидат экономических наук Л. В. Федосенко

Рекомендовано к изданию научно-методическим советом
учреждения образования «Гомельский государственный
университет имени Франциска Скорины»

Барташевич, Н. И.

Б90 Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа: основы бухгалтерского учета : практическое руководство / Н. И. Барташевич, З. И. Одуло ; М-во образования Республики Беларусь, Гомельский гос. ун-т им. Ф. Скорины. – Гомель: ГГУ им. Ф. Скорины, 2016. – 45 с.

ISBN 978-985-577-157-0

Практическое руководство призвано оказать студентам высших учебных заведений помощь в освоении методологических основ бухгалтерского учета организаций в соответствии с современными требованиями к их деятельности в условиях автоматизированной обработки информации.

В практическое руководство включен теоретический материал и перечень вопросов для самоконтроля.

Адресовано студентам специальности 1-25 01 08 03 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (в коммерческих и некоммерческих организациях)».

УДК 657(076)
ББК 65.052.20я73

ISBN 978-985-577-157-0

© Барташевич Н. И., Одуло З. И., 2016
© Учреждение образования «Гомельский государственный университет имени Франциска Скорины», 2016

Оглавление

Предисловие.....	4
Тема 1. Бухгалтерский учет, его сущность, значение и задачи...	5
Тема 2. Счета и двойная запись. Система счетов и порядок отражения в них хозяйственных операций.....	12
Тема 3. Классификация счетов бухгалтерского учета.....	24
Литература.....	45

Предисловие

Необходимость и актуальность дисциплины государственного компонента «Теоретические основы бухгалтерского учета и анализа» обусловлена тем, что данная дисциплина является теоретической и методологической основой построения последующих дисциплин специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в коммерческих и некоммерческих организациях».

Целью указанной дисциплины является овладение студентами теоретическими основами бухгалтерского учета и анализа, а также выработка практических навыков применения методов и приемов учета и анализа.

Материал дисциплины государственного компонента основывается на ранее полученных студентами знаниях по дисциплинам, как «Макроэкономика», «Микроэкономика», «Экономическая теория» и является базовым для усвоения таких дисциплин, как «Бухгалтерский учет», «Анализ хозяйственной деятельности», «Международные стандарты бухгалтерского учета».

Практическое руководство разработано с учетом последних изменений в законодательных и нормативных правовых актах, регламентирующих организацию и методику ведения бухгалтерского учета в организациях Республики Беларусь, учитывает новые направления деятельности.

В практическое руководство включен теоретический материал и перечень вопросов для самоконтроля.

Основной целью настоящего издания является оказание помощи студентам специальности 1-25 01 08 03 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит (в коммерческих и некоммерческих организациях)» в освоении методологических основ бухгалтерского учета организаций в соответствии с современными требованиями к их деятельности в условиях автоматизированной обработки информации.

Тема 1

Бухгалтерский учет, его сущность, значение и задачи

- 1.1 Общее понятие о хозяйственном учете.
- 1.2 Измерители, применяемые в учете.
- 1.3 Виды хозяйственного учета.
- 1.4 Учет, его место и роль в информационной системе и хозяйственном управлении.
- 1.5 Основные задачи бухгалтерского учета и требования предъявляемые к нему.

1.1. Общее понятие о хозяйственном учете

Хозяйственная деятельность, осуществляемая различными организациями, требует рационального управления. Всякое управление связано с информацией – с ее получением, изучением, выдачей обработанных сведений и принятием решений. Существуют различные виды информации, но в хозяйственном учете объектом изучения является экономическая информация: способы ее получения, механизм изучения и варианты принятия решений.

Хозяйственный учет – это количественное отражение и качественная характеристика хозяйственных явлений и процессов в целях контроля и активного на них воздействия. Хозяйственный учет обязан полностью удовлетворить потребности управления в информации о фактически совершившихся хозяйственных процессах и явлениях и отразить их таким образом, чтобы на основе количественных данных можно было получить их достоверную стоимостную характеристику.

Хозяйственный учет последовательно включает в себя следующие этапы:

- наблюдение;
- измерение;
- регистрация сведений;
- обработка информации;
- обобщение информации;
- анализ информации.

Наблюдение фактов и явлений хозяйственной и финансовой деятельности является начальным этапом хозяйственного учета.

Измерение предполагает установление количественной и стоимостной либо только стоимостной характеристики учитываемых объектов.

Регистрация осуществляется путем фиксации данных на бумажных или электронных носителях информации.

На этапе обработки информация, полученная в процессе наблюдения, измерения и регистрации, должна быть преобразована путем таксировки, группировки, накопления, записи в учетные регистры.

На этапе обобщения обобщается уже учтенная информация для целей управления и составления бухгалтерской (финансовой), налоговой и статистической отчетности.

Анализ учетной информации является основой для выработки оптимальных управленческих решений.

Все названные стадии учетного процесса составляют содержание хозяйственного учета.

1.2. Измерители, применяемые в учете

В практике ведения учета используются три вида измерителей: *натуральные, трудовые и денежные*.

Натуральные измерители необходимы при учете материальных запасов, основных средств, готовой продукции и др. С помощью натуральных измерителей осуществляется контроль за сохранностью средств различных форм собственности, объемом процесса заготовления, производства и реализации, соизмеряются и анализируются производственные задания и отчетные показатели.

Натуральные измерители используются для отражения в учете однородных объектов в натуре и выражаются счетом – в штуках; массой – в граммах, килограммах, центнерах, тоннах; мерами длины – в сантиметрах, метрах, километрах; объемом в кубических метрах, литрах и так далее. Помимо простых натуральных измерителей в учете применяются натурально-комбинированные измерители, такие как: киловатт-час, тонно-километр, коне-день и др.

Применение того или иного натурального измерения (штук, килограммов, метров, литров и так далее) зависит от физических свойств учитываемых объектов.

Натуральные измерители можно использовать для учета лишь однородных предметов. Нельзя суммировать натуральные показатели различных предметов, даже если они учитываются в одинаковых единицах измерения.

Следовательно, при помощи натуральных измерителей не могут быть получены обобщающие показатели, характеризующие различные виды имущества предприятия.

Трудовыми измерителями пользуются при необходимости определения трудоемкости выполняемой работы, для начисления заработной платы, определения потерь от простоев и так далее, то есть этот измеритель может применяться там, где используется труд человека. На практике наиболее употребляемой единицей трудового измерителя является человеко-час и человеко-день. Однако и трудовые измерители нельзя использовать в качестве обобщающего показателя работы предприятия.

Денежный измеритель является наиболее универсальным и находит основное применение в сфере экономики. Он применяется для измерения тех объектов, которые имеют стоимость. Использование денежного измерителя позволяет оценить любые разнородные объекты, имеющие стоимостное выражение и получить совокупную стоимость их, что невозможно сделать в натуральных измерителях. В этом заключается основное достоинство денежного измерителя. Применение в учете денежного измерителя позволяет суммировать различные виды затрат труда, сырья, материалов, топлива и других хозяйственных средств и определять себестоимость произведенной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

В денежном измерителе показывается общая сумма хозяйственных средств, учитываются различные хозяйственные процессы, суммируются затраты производства, определяется финансовый результат деятельности организации (доходы и расходы, прибыль или убыток).

В учете стоимостные измерители могут использоваться в совокупности с натуральными или трудовыми.

1.3. Виды хозяйственного учета

Информацию о хозяйственной деятельности получают с помощью таких видов учета, как: *оперативно-технический, оперативный, бухгалтерский, статистический и налоговой* (рисунок 1.1). Каждый вид учета отличается задачами, областями применения и способами изучения наблюдаемых объектов. В то же время в единой системе народно-хозяйственного учета между всеми его видами существует тесная связь и взаимозависимость. Каждый вид учета широко использует данные других видов: статистический – данные бухгалтерского и оперативно-технического учета, бухгалтерский – данные оперативно-технического, налоговой – данные бухгалтерского учета.

Оперативно-технический учет применяется на предприятиях, в организациях и учреждениях при управлении внутренними подразделениями: цехами, отделами, бригадами, звеньями, технологическими

процессами и так далее. Он призван оперативно обеспечить руководителей этих подразделений необходимой информацией внутри предприятия.

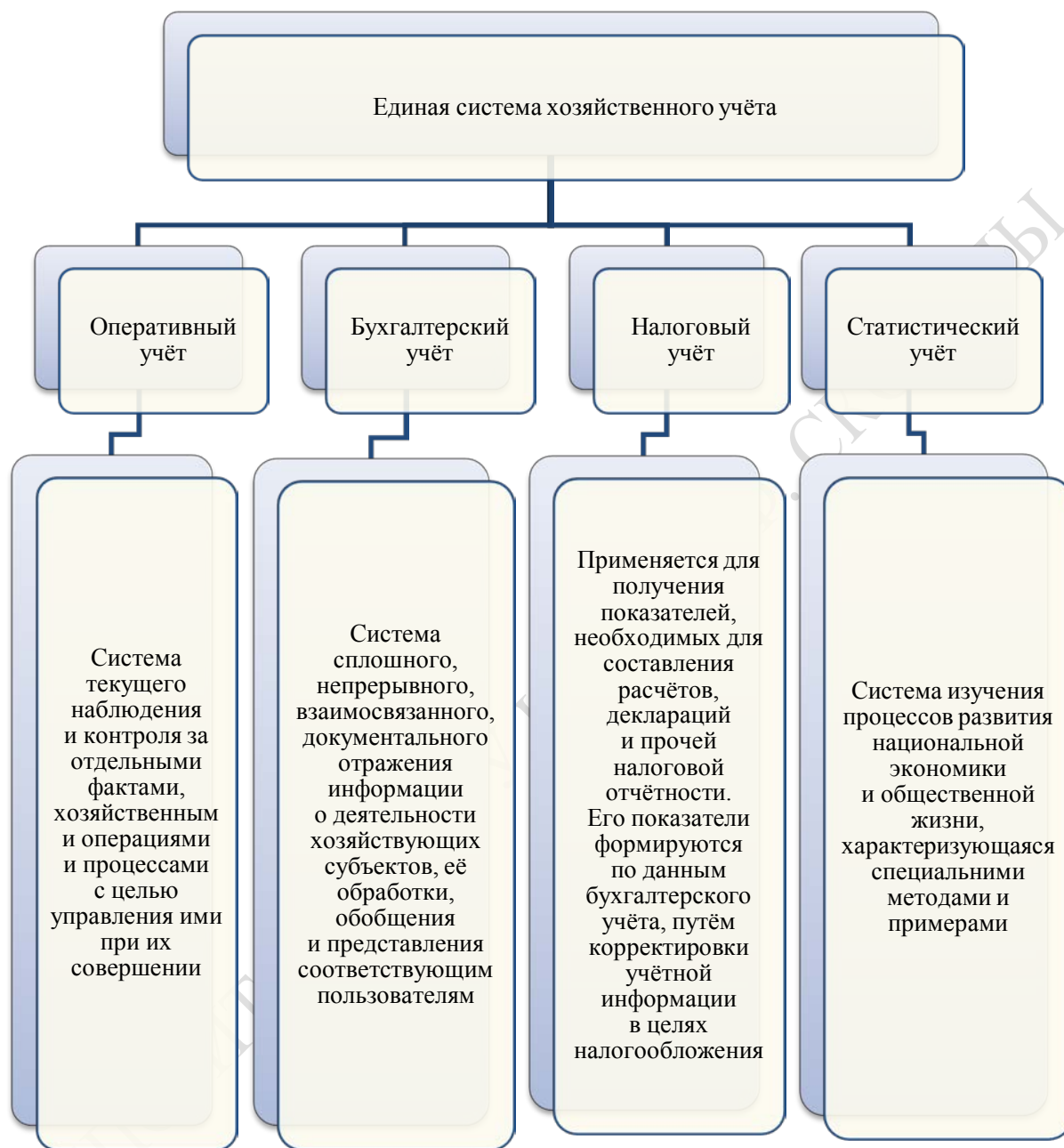


Рисунок 1.1 – Единая система хозяйственного учета

Ведение оперативно-технического учета не требует специальной подготовки. От этого вида учета не требуется абсолютной точности. Его данные могут регистрироваться всеми известными способами: записью на бумажных носителях, на экранах дисплеев, дисках памяти ЭВМ и передаваться устно, по телефону, факсу и так далее.

Бухгалтерский учет – это учет хозяйственной и финансовой деятельности предприятия, организации, учреждения во всем ее многообразии. Именно бухгалтерский учет фиксирует и накапливает всестороннюю синтетическую (обобщающую) и аналитическую (детализированную) информацию о состоянии и движении имущества организации, источниках его образования, хозяйственных процессах, конечных результатах финансовой и производственно-хозяйственной деятельности.

Бухгалтерский учет имеет свои особенности. *Во-первых*, он является документально обоснованным учетом. *Во-вторых*, это сплошной учет в смысле охвата хозяйственной деятельности организации и непрерывный во времени. *В-третьих*, он использует присущие только ему способы отражения и контроля хозяйственной деятельности организации.

Статистический учет или **статистика**, изучает явления, которые носят массовый характер, в области экономики, культуры, образования, науки и так далее. Она готовит и собирает информацию о состоянии экономики, движении рабочей силы, товарной массе, ценах, складывающихся на региональных рынках труда, товаров, ценных бумаг и другое, о численности и составе населения с целью анализа и прогнозирования социально-экономического развития общества. Статистика широко применяет выборочный метод наблюдения и регистрации, проводит единовременный учет и переписи, использует данные оперативного и бухгалтерского учета.

Налоговый учет – это данные, необходимые для составления расчетов, деклараций и прочей налоговой отчетности. Показатели такого учета формируются по данным бухгалтерского учета.

Во многих зарубежных странах, а в последние годы и в нашей стране, в рамках бухгалтерского учета в зависимости от характера учетных сведений и способов получения информации выделяются два вида учета: финансовый и управленческий.

Финансовый учет формирует информацию о доходах и расходах организации, о размерах дебиторской и кредиторской задолженности, величине финансовых инвестиций и доходах от них, состоянии источников финансирования, которая необходима для составления бухгалтерской (финансовой) отчетности. Последняя открыта для публикации и предназначена как для руководства организации, так и для внешних пользователей. Ведение финансового учета для хозяйствующего субъекта обязательно и регламентируется законодательными и нормативными актами.

Управленческий учет – охватывает те виды учетной информации, которые необходимы для принятия управленческих решений

в пределах организации. Основной составляющей управленческого учета является производственный учет, под которым обычно понимают учет затрат на производство и анализ экономии или перерасхода средств по сравнению с предыдущими периодами (прогнозами) и стандартами.

В управленческом учете обычно формируется информация для управленческого аппарата, используемая для планирования, прогнозирования, нормирования, собственно управления и контроля за деятельностью организации. Эта информация предназначена для внутреннего потребления. Ведение управленческого учета законодательно не регламентировано.

1.4. Учет, его место и роль в информационной системе и хозяйственном управлении

Современные условия развития экономических отношений требуют повышения самостоятельности и ответственности всех организаций независимо от формы собственности. В этой связи значительно возрастает роль бухгалтерского учета, который формирует информацию о производственной и финансовой деятельности организаций. Такая информация используется для принятия управленческих решений самой организацией и ее внешними пользователями (органами управления, банками, органами контроля и аудита, настоящими и потенциальными инвесторами).

Таким образом, бухгалтерский учет является функцией управления, так как в системе бухгалтерского учета отражается фактическая информация по каждому виду имущества, материальных, трудовых и денежных ресурсов, что позволяет осуществлять управление эффективностью производственной и финансовой деятельности организаций.

Наряду с управленческой значительная роль отводится контрольной функции бухгалтерского учета. Контрольная функция бухгалтерского учета выражается в системном наблюдении и проверке соответствия производственной и финансовой деятельности организации принятым управленческим решениям, выявлении результатов управленческих воздействий на деятельность организаций. На каждом предприятии учет должен обеспечивать действенный контроль за наличием и сохранностью имущества, за эффективностью использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, предотвращать непроизводительные расходы и потери.

Бухгалтерский учет является основным поставщиком информации для внешних и внутренних пользователей.

Бухгалтерская информация широко используется в оперативно-техническом и статистическом учете, а также в налогообложении, планировании, прогнозировании, выработке тактики и стратегии деятельности предприятия.

1.5. Основные задачи бухгалтерского учета и требования, предъявляемые к нему

К бухгалтерской информации, которая в любых условиях должна быть объективной, достоверной, своевременной и оперативной, на современном этапе становления рыночной экономики предъявляются высокие требования. Она должна быть качественной, эффективной, удовлетворять потребности внешних и внутренних пользователей, то есть содержать минимальное число показателей, удовлетворяя при этом максимальное количество пользователей на разных уровнях управления. Кроме того, бухгалтерская информация должна формироваться с наименьшими затратами труда и времени.

В условиях рыночной экономики основными задачами бухгалтерского учета и отчетности являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, полученных доходах и понесенных расходах;
- обеспечение внутренних и внешних пользователей своевременной информацией о наличии и движении активов, собственного капитала и обязательств организации;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление резервов ее финансовой устойчивости;
- соблюдение дисциплины и законности при решении хозяйственных вопросов;
- обеспечение информацией, необходимой для контроля за исполнением налоговой политики, формирования налогооблагаемой базы.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Дайте определение хозяйственному учету.
- 2 Назовите этапы хозяйственного учета.
- 3 Какие виды измерителей применяются в учете?
- 4 В чем отличие бухгалтерского учета от статистического?
- 5 Какие виды бухгалтерского учета выделяют?

- 6 Каким образом получают показатели налогового учета?
- 7 Какую роль играет бухгалтерский учет в информационной системе организации?
- 8 Охарактеризуйте функции бухгалтерского учета в хозяйственном управлении организацией.
- 9 Каковы основные задачи бухгалтерского учета и отчетности?
- 10 Перечислите требования, предъявляемые к бухгалтерскому учету.

Тема 2

Счета и двойная запись.

Система счетов и порядок отражения

в них хозяйственных операций

- 2.1 Счета бухгалтерского учета, их сущность и строение
- 2.2 Двойная запись операций на счетах
- 2.3 Синтетический и аналитический учет на счетах. Понятие о суб-счетах.
- 2.4 Оборотные ведомости по аналитическим счетам
- 2.5 Оборотные ведомости по синтетическим счетам

2.1. Счета бухгалтерского учета, их сущность и строение

Баланс отражает наличие активов (средств) и пассивов (источников их образования) организации только на определенную дату. Но уже в первый день нового месяца остатки средств изменятся в результате хозяйственных операций, которых в организациях совершается множество (поступили материалы, получили деньги с расчетного счета и так далее). Составление нового бухгалтерского баланса после каждой хозяйственной операции не представляется возможным из-за большого объема работ. Более того, в балансе отражаются средства организации и их источники только в денежных измерителях и на определенную дату, вне их движения. Организациям необходимо знать наличие средств и их источников в движении (поступление, выбытие, остаток на начало и конец отчетного периода), причем как в денежном, так и в натуральном выражении.

Средством для ведения текущего учета служит система бухгалтерских счетов. На счетах фиксируется наличие средств или источников на определенную дату и отражаются операции по их движению на основе бухгалтерских документов.

Внешне счет выглядит по-разному: в виде книги (например, «Кассовая книга», в которой ведется счет «Касса»), ведомостей (например, ведомость учета затрат на производство по счетам «Основное производство», «Вспомогательные производства»), карточек по счету «Материалы» или по счету «Основные средства», а в современных условиях вместо карточек ведутся так называемые файлы на технических носителях информации.

Однако все счета представляют собой способ группировки и показа в обобщенном виде каких-либо средств, источников однородных хозяйственных операций. На каждый вид активов (средств) и его источников (пассивов) открывается отдельный счет.

Графически счет представляет собой таблицу двухсторонней формы, левая сторона которой называется *дебетом*, а правая – *кредитом*. Между ними пишется название или шифр счета (рисунок 2.1).

Дебет	Счет «Касса»	Кредит

Рисунок 2.1 – Схематическое строение счета

Различают два вида счетов: *активные* и *пассивные*. Свое название они получили от названия сторон баланса и отражают их содержание. Так, активные счета предназначены для учета активов (средств) предприятия по видам и размещению, а пассивные – для учета пассивов (источников) этих средств.

Значение дебета и кредита зависит от того какой это счет – активный или пассивный. На активных счетах по дебету отражается увеличение поступления, приход; по кредиту – уменьшение, выбытие расход. На пассивных счетах, наоборот – по кредиту отражается увеличение учитываемого объекта, по дебету – его уменьшение.

На счете в начале месяца записывается начальный остаток (сальдо), обороты за месяц по дебету и кредиту и выводится остаток (сальдо) на конец месяца. *Оборотом* называется сумма записей по дебету или кредиту счета без начального остатка. *При* одинаковом строении счетов назначение сторон (дебета и кредита) в активных и пассивных счетах различно, что видно из приведенных ниже схем счетов (рисунок 2.2).

СХЕМА АКТИВНОГО СЧЕТА

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) средств на начало месяца	
Хозяйственные операции, вызывающие увеличение средств в отчетном месяце (+)	Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение средств в отчетном месяце (-)
Оборот по дебету (сумма всех записей за месяц по дебету счета без сальдо)	Оборот по кредиту (сумма всех записей по кредиту счета)
Остаток (сальдо) на конец месяца равен остатку на начало месяца (+) оборот по дебету счета (-) оборот по кредиту счета	

СХЕМА ПАССИВНОГО СЧЕТА

Дебет	Кредит
	Остаток (сальдо) источника средств на начало месяца
Хозяйственные операции, вызывающие уменьшение (-) источников средств в отчетном месяце	Хозяйственные операции, вызывающие увеличение (+) источников средств в отчетном месяце
Оборот по дебету (сумма записей по дебету счета за месяц)	Оборот по кредиту (сумма записей по кредиту счета за месяц без начального остатка)
	Остаток (сальдо) на конец месяца равен остатку на начало месяца (+) оборот по кредиту счета (-) оборот по дебету счета

Рисунок 2.2 – Схематическое строение активных и пассивных счетов

Наряду с активными и пассивными счетами имеются и *активно-пассивные*. К активно-пассивным счетам относятся счета, предназначенные для учета расчетов. Например, счет «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и другие. На этих счетах может появляться то дебетовое, то кредитовое сальдо, в зависимости от хозяйственных операций за отчетный период.

На активно-пассивных счетах расчетов сальдо может быть одновременно по дебету и кредиту счета. Такое сальдо называется развернутым. К активно-пассивным счетам также относятся счета для учета доходов и расходов (счет «Доходы и расходы по текущей деятельности», счет «Прочие доходы и расходы») и финансово-результатный счет «Прибыли и убытки». Операционно-результатные счета по окончании отчетного периода (года) закрываются, и сальдо на отчетную дату не имеют (рисунок 2.3).

СХЕМА АКТИВНО-ПАССИВНОГО СЧЕТА

Дебет	Кредит
Остаток (сальдо) на начало месяца дебиторской задолженности.	Остаток (сальдо) на начало месяца кредиторской задолженности.
Запись операций, связанных с увеличением дебиторской задолженности или уменьшением кредиторской задолженности	Запись операций, связанных с увеличением кредиторской задолженности или уменьшением дебиторской задолженности
оборот	оборот
Остаток (сальдо) на конец месяца дебиторской задолженности.	Остаток (сальдо) на конец месяца кредиторской задолженности.

Рисунок 2.3 – Схематическое строение активно-пассивного счета

Для определения остатков (сальдо) на конец отчетного периода по активному счету надо к начальному остатку по дебету прибавить дебетовый оборот и вычесть кредитовый оборот.

Для определения остатка (сальдо) на конец отчетного периода по пассивному счету надо к начальному остатку по кредиту прибавить кредитовый оборот и вычесть дебетовый оборот.

Для определения остатков (сальдо) по активно-пассивным счетам необходимо использовать данные аналитического учета, которые свидетельствуют о состоянии расчетов с каждым дебитором и кредитором. Сальдо выводится по каждому дебитору и кредитору отдельно, а затем определяется итоговый остаток дебиторской и кредиторской задолженности.

2.2. Двойная запись операций на счетах

Сумма каждой хозяйственной операции записывается на счетах дважды, по дебету одного счета и кредиту другого. Такая запись называется двойной. Она обеспечивает взаимосвязанное отражение хозяйственной деятельности организации в бухгалтерском учете. Кроме того, ее использование имеет большое контрольное значение, так как требует обязательной сбалансированности (равенства) итогов записей на счетах. Это осуществляется по окончании каждого отчетного периода, когда подсчитываются суммы оборотов по дебету и кредиту всех счетов. Они должны быть между собой равны, неравенство свидетельствует об ошибке, допущенной в записях или подсчетах.

Взаимная связь между счетами, отражающими данную операцию, называется *корреспонденцией счетов*, а счета, между которыми возникает эта связь, называются *корреспондирующими счетами*.

Указание дебетуемого и кредитуемого счетов и суммы хозяйственной операции называется *бухгалтерской проводкой*. Бухгалтерские проводки, затрагивающие только два счета – дебет одного и кредит другого, называются *простыми*. Наряду с ними довольно часто встречаются и *сложные проводки*, когда один счет дебетуется, а несколько счетов кредитуются, либо наоборот: один счет кредитуются, а несколько счетов дебетуются.

Сложную бухгалтерскую проводку всегда логично разложить на ряд простых.

Пример 1. С расчетного счета получены деньги в кассу в размере 90 000 рублей. В данном случае будет составлена простая бухгалтерская запись:

Дебет счета «Касса»

Кредит счета «Расчетные счета» – 90 000 рублей.

Пример 2. На расчетный счет поступили платежи от покупателей за реализованную продукцию на сумму 120 000 рублей и зачислен краткосрочный кредит банка на сумму 80 000 рублей. В данном случае будут дебетоваться один счет и кредитоваться два счета.

Дебет счета «Расчетные счета» – 200 000 рублей.

Кредит счета «Расчеты с покупателями и заказчиками» – 120 000 рублей.

Кредит счета «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» – 80 000 рублей.

Пример 3. С расчетного счета перечислены налоги в бюджет 2 000 рублей и поставщикам за материалы 65 000 рублей. В данном случае будут дебетоваться два счета, и кредитоваться один:

Дебет счета «Расчеты по налогам и сборам» – 2 000 рублей.

Дебет счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – 65 000 рублей.

Кредит счета «Расчетные счета» – 67 000 рублей.

В приведенных примерах сумма операций по дебетуемым счетам равняется кредитуемому счету. А сумма операций по кредитуемым счетам равняется дебетуемому счету.

Хронологическая и систематическая запись на счетах. Различают хронологическую и систематическую запись в учете. Запись операций в календарной последовательности их выполнения называется хронологической записью. Такая запись производится в Журнале регистрации хозяйственных операций (регистрационном журнале). Образец записи в регистрационном журнале приведен в таблице 2.1.

Таблица 2.1 – Журнал регистрации хозяйственных операций за апрель 2015 г.

Номер операции	Дата записи	Документ (основание записи)	Содержание хозяйственной операции	Дебет счета	Кредит счета	Сумма, рублей
1.	01.04.2015 г.	№ 45	Поступили в кассу с расчетного счета и так далее (записываются все хозяйственные операции)	Касса	Расчетные счета	90 000
Итого						2 180 000

Для контроля полноты записей в учете в регистрационном журнале по окончании отчетного периода подсчитывается итог (сумма всех операций).

Для обобщения данных хозяйственных операций по отдельным объектам учета проводится синтетическая запись операций по счетам бухгалтерского учета (по дебету и кредиту отдельных счетов). Запись операций по счетам называется разноской по счетам. Систематическая запись операций по счетам осуществляется в Главной Книге.

Двойная запись на счетах имеет большое контрольное значение. Контрольное значение двойной записи заключается в равенстве итогов записей по дебету всех счетов и кредиту всех счетов. Такое равенство объясняется тем, что все хозяйственные операции, отраженные на дебете счетов, обязательно указывается на кредите корреспондирующих счетов. Поэтому итог дебетовых и кредитовых оборотов, а также итоги дебетовых и кредитовых остатков по счетам должны быть равны. Отсутствие такого равенства свидетельствует о допущенных ошибках в записях на счетах, то есть о нарушении принципа двойной записи. Ошибки следует найти и исправить записи на счетах до составления бухгалтерской отчетности.

2.3. Синтетический и аналитический учет на счетах.

Понятие о субсчетах

Счета бухгалтерского учета по способу группировки и обобщения учетных данных делятся на синтетические и аналитические.

Синтетические счета предназначены для укрупненной, обобщающей группировки средств организации и их источников, а учет на таких счетах называется синтетическим. Учет на синтетических счетах ведется только в денежном измерителе.

Однако для оперативного управления и руководства работой организации, планирования и контроля объема материально-технического снабжения, контроля за сохранностью всех видов имущества, учета затрат на производство, организации расчетов с персоналом организации по оплате труда, с поставщиками и подрядчиками, с бюджетом по налогам требуются детальные, частные сведения, подробно характеризующие все стороны деятельности организации.

Счета, предназначенные для такого вида учета, называются аналитическими, а учет на этих счетах – аналитическим.

Между синтетическими и аналитическими счетами существует тесная взаимосвязь: сумма начальных остатков по аналитическим счетам должна быть равна начальному остатку синтетического счета, в развитие которого открыты аналитические счета; сумма дебетовых оборотов по аналитическим счетам должна быть равна дебетовому обороту синтетического счета, в развитие которого они ведутся; сумма кредитовых оборотов по аналитическим счетам должна быть равна кредитовому обороту синтетического счета, в развитие которого они ведутся; сумма конечных остатков по аналитическим счетам должна быть равна конечному остатку синтетического счета, в развитие которого ведутся аналитические счета.

Промежуточная группировка аналитических счетов в пределах одного синтетического счета называется *субсчетом*. Например, синтетический счет «Материалы» будет иметь столько аналитических счетов, сколько видов материалов будет находиться в организации. Данные аналитических счетов должны быть сгруппированы по субсчетам, таким как «Сырье и материалы», «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия», «Топливо», «Запасные части» и так далее (рисунок 2.4)

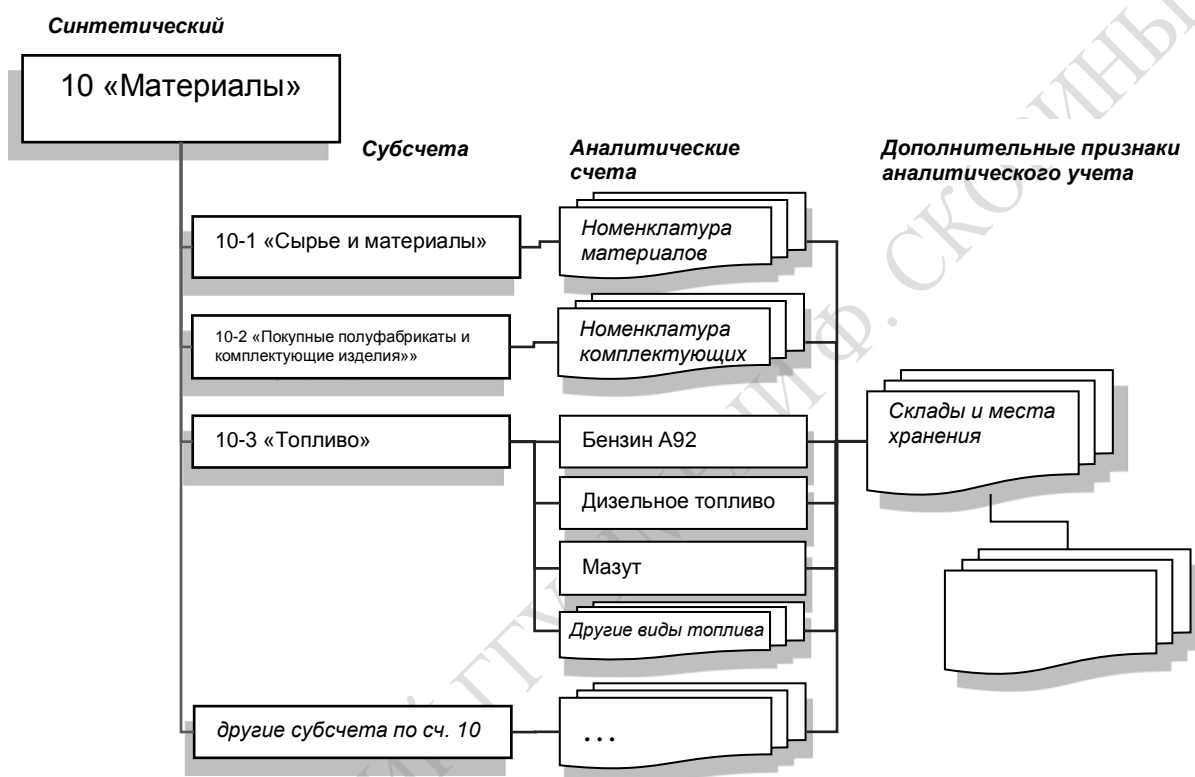


Рисунок 2.4 – Группировка данных аналитических счетов по субсчетам

Синтетические счета называются счетами первого порядка, субсчета – счетами второго порядка, аналитические счета – счетами третьего порядка.

Современные средства автоматизации позволяют создавать дополнительные группировки аналитических счетов и вводить несколько признаков аналитического учета по синтетическим счетам.

2.4. Оборотные ведомости по аналитическим счетам. Сальдовые ведомости

После подсчета оборотов и выведения конечных остатков на синтетических и аналитических счетах проводят взаимную сверку показателей рассмотренных видов счетов. Для этого составляются

оборотные ведомости по аналитическим счетам, открытым к определенному синтетическому счету (таблицы 2.2, 2.3).

Таблица 2.2 – Оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету 10, субсчет 10-1 «Сырье и материалы»

№ п/п	Наименование аналитического счета	Ед. изм.	Остаток на начало месяца		Обороты за месяц				Остаток на конец месяца	
			количество	сумма, руб.	Приход		Расход		количество	сумма, руб.
					количество	сумма, руб.	количество	сумма, руб.		
1	Металл Лист горячекатаный	т	20	4 000	10	2 000	9	1 800	21	4 200
2	Металл Круг 30 мм	т	70	7 000	38	3 800	75	7 500	33	3 300
3	Металл Уголок 40 мм	т	60	3 000	-	-	6	300	54	2 700
Итого:		х	х	14 000	х	5 800	х	9 600	х	10 200

Различают два вида оборотных ведомостей. Оборотные ведомости по товарно-материальным счетам ведутся в количественном и стоимостном выражении, оборотные ведомости по счетам расчетов и другим счетам, где натуральные показатели не используются, ведутся только в суммовом (денежном) выражении. В ведомость заносят наименования всех аналитических счетов, их начальное сальдо, дебетовые и кредитовые обороты и конечное сальдо. Затем, когда аналитические счета и их показатели записаны в ведомость, подводят итоги в разрезе каждого показателя – начальное сальдо, дебетовый и кредитовый обороты, конечное сальдо. Эти итоги сверяют с аналогичными показателями синтетического счета, которые должны быть одинаковыми.

Таблица 2.3 – Оборотная ведомость по аналитическим счетам к счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»

№ п/п	Наименование счета	Остаток на начало меся- ца		Обороты за месяц		Остаток на конец ме- сяца	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
1	ОАО «Стальконструкция»	-	9 300	25 300	10 000	6 000	-
2	ОДО «Металлторг»	4 200 000	-	1 200	8 620	-	3 220
3	РУП «Гомельэнерго»	-	890	890	1 300	-	1 300
4	ОДО «Вариант»	-	8 500	8 500	-	-	-
Итого:		4 200 000	18 690	35 890	19 920	6 000	4 520

Кроме оборотных ведомостей аналитического учета могут составляться сальдовые ведомости (таблица 2.4).

Таблица 2.4 – Сальдовая ведомость к счету 10 «Материалы»

№ п/п	Наименование материалов	Ед. измерения	Остаток на 1.01...г.		Остаток на 1.02...г.		Остаток на 1.03...г.	
			количество	сумма, руб.	количество	сумма, руб.	количество	сумма, руб.
1	Металл Лист	т	25	5 000	20	4 000	21	4 200
2	Металл Круг 30 мм	т	52	5 200	70	7 000	33	3 300
3	Металл Уголок 40 мм	т	36	1 800	60	3 000	54	2 700
Итого		х	х	12 000	х	14 000	х	10 200

Такие ведомости, например, составляются по счетам (карточкам) аналитического учета материалов на складах, в которые заносят только остатки материалов (сальдо) сверяют с аналогичным конечным сальдо, полученным в бухгалтерии предприятия по синтетическому счету. Оттуда происходит и название метода «Сальдовый

(оперативно-сальдовый) метод учета материалов». В условиях ручной техники ведения учета он позволяет сокращать трудоемкость учетных работ и ускоряет процесс получения информации.

2.5. Оборотные ведомости по синтетическим счетам и их контрольное значение

После сведения данных аналитического учета приступают к проверке правильности записей на всех синтетических счетах. Для этого составляют оборотную ведомость по счетам синтетического учета за отчетный месяц (период). В ведомости записывают наименование всех синтетических счетов, начальное сальдо, дебетовые и кредитовые обороты, конечное сальдо. По всем этим показателям подсчитывают итоги. В результате в ведомости должны получить три пары одинаковых итогов (три пары равенства): равенство итогов начальных остатков по дебету и кредиту; равенство итогов дебетового и кредитового оборотов; равенство итогов конечных остатков по дебету и кредиту. Обязательное равенство трех пар итогов ведомости объясняются следующим. Сумма дебетовых остатков на начало месяца и сумма аналогичных кредитовых остатков по всем счетам взяты соответственно из актива и пассива баланса, где они были равны между собой. Следовательно, в оборотной ведомости эти суммы должны быть не только равны между собой, но и равны сумме баланса на начало месяца. Итог дебетовых оборотов по всем синтетическим счетам должен равняться итогу кредитовых оборотов по этим же счетам вследствие принципа двойной записи. Этот итог также должен быть равен итогу регистрационного журнала хозяйственных операций за месяц. Равенство дебетовых остатков по всем счетам на конец месяца и аналогичных кредитовых остатков вытекает из первых двух пар равенства. Дебетовые остатки по счетам из оборотной ведомости заносятся в актив нового баланса на конец месяца, а кредитовые остатки в пассив баланса. Итоги актива и пассива баланса, как известно, должны быть равны между собой (таблица 2.5).

Дебет и кредит в итогах сальдо и оборотов попарно равны.

Оборотная ведомость по синтетическим счетам (оборотный баланс) обеспечивает контроль соблюдения принципа двойной записи. На основе равенства итогов дебетовых и кредитовых оборотов по всем счетам и обеспечивает проверку правильности выведения конечных остатков и обеспечение правильности и возможности составления сальдового баланса (сальдовый баланс – это обычный бухгалтерский баланс, в котором приведены только сальдо по счетам).

В системе бухгалтерского учета, наряду с оборотной ведомостью простой формы используют шахматную оборотную ведомость (шахматку).

Таблица 2.5 – Оборотная ведомость по синтетическим счетам

Код счета	Наименование счета	Остаток на начало месяца		Обороты за месяц		Остаток на конец месяца	
		Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
01	Основные средства	305 000	-	-	-	305 000	-
02	Амортизация основных средств	-	49 700	-	500	-	50 200
10	Материалы	14 000	-	5 800	9 600	10 200	-
20	Основное производство	6 000	-	40 200	38 300	7 900	-
43	Готовая продукция	40 990	-	42 960	25 330	58 620	-
50	Касса	3 000	-	24 000	23 800	500	-
51	Расчетные счета	59 700	-	81 000	76 200	64 500	-
60	Расчеты с поставщиками и подрядчиками	4 200	18 690	35 890	19 920	6 000	4 520
68	Расчеты по налогам и сборам	-	5 000	5 000	12 000	-	12 000
70	Расчеты с персоналом по оплате труда	-	16 800	16 800	45 000	-	45 000
80	Уставный капитал	-	300 000	-	-	-	300 000
90	Доходы и расходы по текущей деятельности	-	-	90 000	90 000	-	-
99	Прибыли и убытки (прибыль)	-	40 000	-	1 000	-	41 000
	Итого	430 190	430 190	341 650	341 650	452 720	452 720

Шахматная оборотная ведомость получила свое название от шахматного принципа построения самой таблицы ведомости, когда по графам и строкам записываются одни и те же синтетические счета. Основным достоинством шахматной оборотной ведомости является представление дебетовых и кредитовых оборотов каждого счета в разрезе корреспондирующих счетов, что позволяет определить экономическую суть или смысл хозяйственных операций.

Вопросы для самоконтроля

- 1 Что является предметом бухгалтерского учета?
- 2 Назовите две основные классификации хозяйственных средств, которые положены в основу бухгалтерского учета.
- 3 На какие группы подразделяются средства организации по роли в процессе производства?
- 4 Что относится к долгосрочным активам?
- 5 На какие группы подразделяются средства организации по источникам образования (принадлежности)?
- 6 Что относится к источникам заемных средств?
- 7 В чем заключается процесс снабжения, как объект бухгалтерского учета в организации?
- 8 В чем сущность процесса производства, как объекта бухгалтерского учета в организации?
- 9 Какие элементы включает в себя метод бухгалтерского учета?
- 10 Что такое инвентаризация?

Тема 3

Классификация счетов бухгалтерского учета

- 3.1 Цели и признаки классификации счетов.
- 3.2 Классификация счетов по экономическому содержанию.
- 3.3 Классификация счетов по назначению и структуре.
- 3.4 Классификация счетов по отношению к балансу.
- 3.5 План счетов бухгалтерского учета, его назначение и содержание.
- 3.6 Международный опыт построения плана счетов.

3.1. Цели и признаки классификации счетов

Счета бухгалтерского учета различаются между собой по содержанию учитываемых объектов и порядку ведения записей на них. Для

правильного применения счетов надо: знать их особенности, содержание дебета, кредита и остатка; понимать смысл, функцию и назначение того или иного счета; чем он принципиально отличается от других счетов; четко определить объекты, которые должны учитываться на конкретных счетах.

Для облегчения изучения особенностей различных видов счетов с целью правильного их использования они группируются (классифицируются) по ряду признаков.

В теории и на практике различают несколько подходов к классификации счетов: по характеру сальдо (активные, пассивные и активно-пассивные), по значению сальдо (инвентарные, результатные и инвентарно-результатные (смешанные)), по степени обобщения данных (синтетические и аналитические) и по другим признакам.

Среди экономистов нет единства в подходах к основам классификации счетов. Большинство из них предлагает классифицировать счета по трем признакам: по экономическому содержанию, по назначению и структуре и по отношению к балансу.

Классификация счетов по экономическому содержанию показывает, что учитывается на счете, то есть какой конкретно экономический объект отражается на нем, и позволяет установить, какие виды счетов должны применяться для всесторонней характеристики данного объекта. Экономическая классификация предназначается для установления перечня счетов, которые должны использоваться на предприятиях страны (отрасли народного хозяйства).

Классификация счетов по назначению и структуре показывает, для получения каких показателей предназначены те или иные счета и как они строятся, то есть каково содержание их дебета и кредита, а также каков характер их сальдо. Она служит для изучения особенностей счетов, применяемых в бухгалтерском учете, позволяет выяснить, какими свойствами обладают их отдельные виды.

По отношению к балансу счета делятся на балансовые и забалансовые. Остатки по балансовым счетам прямо или косвенно отражаются в балансе. Остатки по забалансовым счетам в балансе не отражаются, а служат для учета средств, не принадлежащих организации, или используются для справочных целей.

3.2 Классификация счетов по экономическому содержанию

Экономическое содержание информации, отражаемой на счетах бухгалтерского учета, проявляется в стоимостном выражении состояния

и изменения хозяйственных средств, источников образования этих средств и хозяйственных процессов, происходящих в организации.

Классификация счетов по экономическому содержанию предусматривает группировку счетов по учету хозяйственных средств, источников образования этих средств и хозяйственных процессов, происходящих на предприятии. Группировка счетов по экономическому содержанию дает возможность показать, что учитывается на отдельных счетах, для получения каких показателей предусмотрен каждый счет. Классификация счетов по экономическому содержанию положена в основу построения плана счетов бухгалтерского учета организаций, осуществляющих производственно-финансовую деятельность.

Бухгалтерские счета по экономическому содержанию делятся на три группы:

- счета для учета хозяйственных средств (активов);
- счета для учета источников хозяйственных средств (пассивов);
- счета для учета хозяйственных процессов и финансовых результатов.

Счета для учета хозяйственных средств (активов) в свою очередь подразделяются на две подгруппы:

- счета для учета долгосрочных активов;
- счета для учета краткосрочных активов;
- счета для учета отвлеченных средств.

К первой подгруппе относятся счета для учета средств долгосрочного использования (долгосрочных активов). К ним относятся следующие счета: «Основные средства», «Амортизация основных средств», «Доходные вложения в материальные активы», «Нематериальные активы», «Амортизация нематериальных активов», «Долгосрочные финансовые вложения», «Оборудование к установке и строительные материалы», «Вложения в долгосрочные активы», «Отложенные налоговые активы».

Во вторую подгруппу входят счета, на которых учитываются средства, находящиеся в постоянном кругообороте и имеющие короткий цикл обращения (краткосрочные активы). Среди них можно выделить пять подгрупп:

1) *счета для учета производственных запасов* («Материалы», «Животные на выращивании и откорме», «Резервы под снижение стоимости запасов», «Заготовление и приобретение материалов», «Отклонение в стоимости материалов» и «Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам, работам, услугам»);

2) *счета для учета готовой продукции и товаров* («Товары», «Торговая наценка», «Готовая продукция», «Расходы на реализацию»,

«Товары отгруженные» и «Долгосрочные активы предназначенные для реализации»);

3) *счета для учета денежных средств и краткосрочных финансовых вложений* («Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета», «Специальные счета в банках», «Денежные средств в пути», «Краткосрочные финансовые вложения» и «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений»);

4) *счета для учета средств в расчетах* («Расчеты с покупателями и заказчиками», «Расчеты с подотчетными лицами», «Расчеты с персоналом по прочим операциям», «Расчеты с учредителями» (субсчет «Расчеты по вкладам в уставный капитал»), «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчета «Расчеты по претензиям», «Расчеты по договору доверительного управления имуществом», «Расчеты, связанные с выбывающей группой»), «Внутрихозяйственные расчеты») и другие счета отражающие дебиторскую задолженность;

5) *счета для учета отвлеченных средств* («Недостачи и потери от порчи имущества»).

Вторая группа счетов по их экономической классификации предусмотрена для учета источников хозяйственных средств (пассивов). Эта группа подразделяется на две подгруппы: *счета для учета источников собственных средств (собственного капитала)* и *счета для учета источников привлеченных средств (счета для учета долгосрочных и краткосрочных обязательств)*.

К первой подгруппе относятся следующие счета: «Уставный капитал», «Собственные акции» (доли в уставном капитале), «Резервный капитал», «Добавочный капитал», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», «Целевое финансирование».

В состав второй подгруппы входят следующие счета: «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», «Резервы по сомнительным долгам», «Отложенные налоговые обязательства», «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам», «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам», «Расчеты по налогам и сборам», «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», «Расчеты с персоналом по оплате труда», «Расчеты с учредителями» (субсчет «Расчеты по выплате дивидендов и других доходов»), «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчета «Расчеты по исполнительным документам», «Расчеты по имущественному и личному страхованию», «Расчеты по депонированным суммам») и другие счета, отражающие кредиторскую задолженность.

Счета для учета хозяйственных процессов и финансовых результатов предназначены для отражения отдельных операций кругооборота

средств: процесса заготовления, процесса производства, процесса реализации, учета доходов, расходов и финансовых результатов.

На счетах процесса заготовления учитываются затраты на приобретение материалов и другого имущества. К ним относятся счета: «Заготовление и приобретение материалов», «Отклонение в стоимости материалов» и другие.

Счета процесса производства отражают затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг. Затраты на этих счетах учитывают по элементам и статьям с целью их контроля и анализа. На основании данных этих счетов исчисляют себестоимость продукции (работ, услуг). К ним относят счета: «Основное производство», «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательные производства», «Общепроизводственные затраты», «Общехозяйственные затраты», «Брак в производстве», «Обслуживающие производства и хозяйства».

Счета учета доходов, расходов и финансовых результатов предназначены для учета реализации готовой продукции и связанных с этим затрат, для учета прочих доходов и расходов по текущей деятельности, прочих доходов и расходов а также для учета финансовых результатов (прибыли и убытков) и других операций. К ним относятся счета: «Расходы на реализацию», «Доходы и расходы по текущей деятельности», «Прочие доходы и расходы», «Резервы предстоящих платежей», «Расходы будущих периодов», «Доходы будущих периодов» и «Прибыли и убытки».

3.3. Классификация счетов по назначению и структуре

Классификация счетов по назначению и структуре показывает, какая информация по учитываемым объектам формируется на тех или иных счетах и как они строятся, то есть, каково содержание их дебета и кредита (какие операции отражаются по дебету счетов и какие по кредиту счетов той или иной группы или подгруппы), а также каков характер их сальдо (или почему отсутствует сальдо на некоторых счетах).

Такая классификация необходима для изучения особенностей счетов, применяемых в бухгалтерском учете, позволяет выяснить, какими свойствами обладают их отдельные виды.

По назначению и структуре все счета делятся на следующие группы: основные, регулирующие, операционные.

К основным счетам относят все счета, на которых получают основные показатели о наличии средств и их источников для отражения в балансе. В свою очередь, основные счета подразделяются на следующие подгруппы: инвентарные, неинвентарные, счета для учета денежных средств и финансовых вложений, счета учета расчетов и счета собственного капитала.

Инвентарные счета используются для учета основных средств, запасов, других видов имущества и контроля за их состоянием и движением. К инвентарным счетам относятся следующие счета: «Основные средства», «Доходные вложения в материальные активы», «Материалы», «Животные на выращивании и откорме», «Товары», «Готовая продукция», «Долгосрочные активы, предназначенные для реализации». Эти счета всегда имеют структуру активного счета. Остатки по счетам могут быть только дебетовыми и отражаются в статьях актива баланса.

К неинвентарным счетам относится счет «Нематериальные активы». Это также активный счет. Остатки по этому счету отражаются в активе баланса. Он имеет такую же структуру, что и инвентарные счета.

Денежные счета и счета для учета финансовых вложений предназначены для учета денежных средств и финансовых вложений организаций и контроля за их наличием и движением. К ним относятся счета: «Касса», «Расчетные счета», «Валютные счета», «Специальные счета в банках», «Денежные средства в пути», «Краткосрочные финансовые вложения» и «Долгосрочные финансовые вложения». Это активные счета. Остатки по ним отражаются в активе баланса. Схема строения данных счетов такая же, как и инвентарных счетов (рисунок 3.1).

ОСНОВНОЙ АКТИВНЫЙ СЧЕТ

Дебет	Кредит
Сальдо – сумма начального остатка учитываемого объекта	
Оборот – увеличение суммы учитываемого объекта	Оборот – уменьшение суммы учитываемого объекта
Сальдо – сумма конечного остатка учитываемого объекта	

Рисунок 3.1 – Схема записей на основных активных счетах
(инвентарных, неинвентарных, счетах для учета денежных средств
и финансовых вложений)

Счета учета расчетов предназначены для учета и контроля за состоянием расчетов с другими организациями и физическими лицами, которые могут выступать для данной организации как дебиторами, так и кредиторами. Поэтому они могут быть активными, пассивными и активно-пассивными. Например, активный счет «Расчеты с покупателями и заказчиками» отражает расчеты организации с ее дебиторами за реализованные товары, готовую продукцию, выполненные работы и оказанные услуги. Пассивный счет «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражает расчеты организации с ее кредиторами за поставленные ей товарно-материальные ценности, принятые работы, оказанные услуги. Активно-пассивный счет «Расчеты с подотчетными лицами» отражает расчеты с подотчетными лицами. Остатки по счетам расчетов могут быть как по дебету, так и по кредиту: дебетовые остатки отражаются в активе баланса, кредитовые остатки отражаются в пассиве баланса. К счетам расчетов относятся почти все счета 6 раздела типового плана. Счета расчетов могут иметь развернутое сальдо. Схемы строения активных, пассивных и активно-пассивных счетов расчетов приведены на рисунках 3.2 – 3.4.

АКТИВНЫЙ СЧЕТ РАСЧЕТОВ

Дебет	Кредит
Сальдо – сумма дебиторской задолженности на начало отчетного периода	Оборот – уменьшение суммы дебиторской задолженности
Оборот – увеличение суммы дебиторской задолженности	
Сальдо – сумма дебиторской задолженности на конец отчетного периода	

Рисунок 3.2 – Схема записей на активных счетах расчетов

ПАССИВНЫЙ СЧЕТ РАСЧЕТОВ

Дебет	Кредит
Оборот – уменьшение (погашение) суммы кредиторской задолженности	Сальдо – сумма кредиторской задолженности на начало отчетного периода
	Оборот – увеличение суммы кредиторской задолженности
	Сальдо – сумма кредиторской задолженности на конец отчетного периода

Рисунок 3.3 – Схема записей на пассивных счетах расчетов

АКТИВНО-ПАССИВНЫЙ СЧЕТ РАСЧЕТОВ

Дебет	Кредит
Сальдо – сумма дебиторской задолженности предприятию на начало отчетного периода	Сальдо – сумма кредиторской задолженности предприятию на начало отчетного периода
Оборот – увеличение суммы дебиторской задолженности или уменьшение суммы кредиторской задолженности	Оборот – уменьшение суммы дебиторской задолженности или увеличение суммы кредиторской задолженности
Сальдо – сумма дебиторской задолженности предприятию на конец отчетного периода	Сальдо – сумма кредиторской задолженности предприятия на конец отчетного периода

Рисунок 3.4 – Схема записей на активно-пассивных счетах расчетов

Счета для учета собственного капитала применяются для учета и контроля за образованием и использованием различных видов источников собственных средств. К ним относятся счета: «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Добавочный капитал», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и «Целевое финансирование». Перечисленные счета (кроме счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)») имеют структуру пассивного счета. Остатки по перечисленным счетам отражаются в статьях пассива баланса. Счет «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» является активно-пассивным. Нераспределенная прибыль отражается по кредиту счета, непокрытые убытки – по дебету счета. Остатки по счету отражаются в пассиве баланса. Причем суммы непокрытых убытков показываются со знаком минус и вычитаются из итога третьего раздела баланса. Схема строения таких счетов приведена на рисунке 3.5.

ОСНОВНОЙ ПАССИВНЫЙ СЧЕТ

Дебет	Кредит
Оборот – уменьшение суммы учитываемого объекта	Сальдо – сумма начального остатка учитываемого объекта
	Оборот – увеличение суммы учитываемого объекта
	Сальдо – сумма конечного остатка учитываемого объекта

Рисунок 3.5 – Схема записей на основных пассивных счетах (счета для учета собственного капитала и приравненных к ним источников)

Регулирующие счета играют вспомогательную роль по отношению к отдельным основным счетам. Их назначение – скорректировать результаты стоимостной оценки отдельных видов активов и пассивов, учитываемых на основных счетах. Регулирующие счета самостоятельного значения не имеют. Они делятся на дополнительные и контрарные.

Дополнительные регулирующие счета применяются в основном для регулирования учетной стоимости материально-производственных запасов. К ним можно отнести счет «Отклонение в стоимости материалов», который регулирует (уточняет) оценку на счете «Материалы» путем прибавления суммы отклонений в стоимости материалов (суммы транспортно-заготовительных расходов) к учетной стоимости приобретенных материалов, в результате определяется фактическая себестоимость их заготовления. Сумма отклонений, учтенная на указанном счете, ежемесячно списывается на те счета, на которые были списаны материалы по учетным (фиксированным) ценам методами дополнительной бухгалтерской проводки или «красного сторно», в зависимости от положительных или отрицательных отклонений в стоимости материалов.

Схема строения таких счетов приведена на рисунке 3.6.

ДОПОЛНИТЕЛЬНЫЙ РЕГУЛИРУЮЩИЙ СЧЕТ 16
«ОТКЛОНЕНИЕ В СТОИМОСТИ МАТЕРИАЛОВ»

Дебет	Кредит
Сальдо – отклонение фактической себестоимости приобретенных материалов от их стоимости по учетным ценам на начало отчетного периода	Оборот – списание отклонения фактической себестоимости приобретенных материалов от их стоимости по учетным ценам по окончании отчетного периода
Оборот – отражение отклонения фактической себестоимости приобретенных материалов от их стоимости по учетным ценам в течение отчетного периода	
Сальдо – отклонение фактической себестоимости приобретенных материалов от их стоимости по учетным ценам на конец отчетного периода	

Рисунок 3.6 – Схема записей на дополнительном регулирующем счете

Контрарные счета предназначены для обобщения сумм, уменьшающих стоимостную оценку объекта, числящегося на основном счете. При этом из первоначальной оценки объекта, числящегося на основном счете, вычитают остаток по регулируемому контрарному счету.

Контрарные счета могут быть контрактивными и контрпассивными. Контрактивный счет противостоит основному активному счету и является пассивным, контрпассивный счет противостоит основному пассивному счету и является активным.

К контрактивным (пассивным) счетам можно отнести счета: «Амортизация основных средств» (рисунок 3.7) «Амортизация нематериальных активов», «Резервы под снижение стоимости запасов», «Резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений», «Резервы по сомнительным долгам».

КОНТРАКТИВНЫЙ РЕГУЛИРУЮЩИЙ СЧЕТ 02 «АМОРТИЗАЦИЯ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ»

Дебет	Кредит
	Сальдо – сумма начисленной амортизации и обесценения основных средств и доходных вложений в материальные активы на начало отчетного периода
Оборот – восстановление обесценения основных средств, списание накопленных сумм амортизации и обесценения основных средств при выбытии основных средств	Оборот – начисление амортизации основных средств и отражение суммы обесценения основных средств
	Сальдо – сумма начисленной амортизации и обесценения основных средств и доходных вложений в материальные активы на конец отчетного периода

Рисунок 3.7 – Схема записей на контрактивном регулирующем счете

К контрпассивным (активным) счетам можно отнести счет: «Собственные акции (доли в уставном капитале)» (рисунок 3.8).

Следующая группа включает в себя операционные счета, предназначенные для учета хозяйственных процессов и выявления

финансовых результатов. Хозяйственные процессы заготовления (снабжения), производства и реализации (учета доходов и расходов) состоят из множества различных хозяйственных операций, поэтому счета для их отражения называются операционными.

Операционные счета делятся на следующие подгруппы: собирательно-распределительные, отчетно-распределительные (распределенные по смежным отчетным периодам), калькуляционные, сопоставляющие (результатные).

**КОНТРАССИВНЫЙ РЕГУЛИРУЮЩИЙ СЧЕТ 81
«СОБСТВЕННЫЕ АКЦИИ (ДОЛИ В УСТАВНОМ КАПИТАЛЕ)»**

Дебет	Кредит
Сальдо – отражение наличия собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей реализации, на начало отчетного периода	
Оборот – выкуп акционерным обществом (иным хозяйственным обществом или товариществом) у акционера (участника), принадлежащих ему акций (долей в уставном фонде) в сумме фактических затрат	Оборот – аннулирование выкупленных акционерным обществом собственных акций
Сальдо – отражение наличия собственных акций, выкупленных акционерным обществом у акционеров для их последующей реализации, на конец отчетного периода	

Рисунок 3.8 – Схема записей на контрпассивном регулирующем счете

На *распределительных счетах* предварительно собираются затраты, которые в момент их начисления или оплаты нельзя сразу отнести на конкретные объекты учета затрат. Они делятся на собирательно-распределительные и отчетно-распределительные (распределительные по смежным отчетным периодам).

Собирательно-распределительные счета используются для обобщения информации о косвенных затратах организации с целью последующего их распределения между объектами учета. В течение отчетного периода на дебете этих счетов отражают затраты, подлежащие распределению, а по окончании отчетного периода при составлении калькуляций их полностью распределяют и присоединяют

к затратам производства или расходам по текущей деятельности путем списания с кредита этих счетов. После этого счета закрываются и в балансе не показываются. К ним относятся такие счета, как: «Общепроизводственные затраты», «Общехозяйственные затраты», «Расходы на реализацию». Схема построения собирательно-распределительных счетов представлена на рисунке 3.9.

СОБИРАТЕЛЬНО-РАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫЙ СЧЕТ

Дебет	Кредит
Сальдо – нет	
Оборот – отражаются затраты управленческого характера (общепроизводственные затраты – затраты, связанные с обслуживанием и управлением структурными подразделениями основного и вспомогательных производств; затраты на содержание и эксплуатацию машин и оборудования; общехозяйственные затраты – затраты, связанные с управлением организацией)	Оборот – списание затрат управленческого характера
Сальдо – нет	

Рисунок 3.9 – Схема записей
на собирательно-распределительных счетах

Отчетно-распределительные счета (распределительные по смежным отчетным периодам) предназначены для учета расходов и доходов, относящихся к будущим отчетным периодам, а также источникам покрытия расходов, относящихся к данному отчетному периоду, но еще фактически не произведенных. К таким счетам относятся: «Расходы будущих периодов», «Резервы предстоящих платежей», «Доходы будущих периодов». Схемы строения отчетно-распределительных счетов представлены на рисунках 3.10, 3.11.

Калькуляционные счета предназначены для сбора данных, необходимых при исчислении фактической себестоимости конкретных объектов учета. По дебету калькуляционных счетов учитываются фактические затраты на производство продукции, выполнение работ и услуг, а по кредиту – себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, услуг.

**АКТИВНЫЙ ОТЧЕТНО-РАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫЙ СЧЕТ 97
«РАСХОДЫ БУДУЩИХ ПЕРИОДОВ»**

Дебет	Кредит
Сальдо – нераспределенная сумма произведенных расходов на начало отчетного периода	
Оборот – собираются затраты, произведенные в данном отчетном периоде, но фактически относящиеся к будущим периодам	Оборот – списываются произведенные вперед расходы при наступлении соответствующих периодов
Сальдо – нераспределенная сумма произведенных расходов на конец отчетного периода	

Рисунок 3.10 – Схема записей
на активном отчетно-распределительном счете

**ПАССИВНЫЙ ОТЧЕТНО-РАСПРЕДЕЛИТЕЛЬНЫЙ СЧЕТ 96
«РЕЗЕРВЫ ПРЕДСТОЯЩИХ ПЛАТЕЖЕЙ»**

Дебет	Кредит
	Сальдо – отражаются включенные в состав затрат расходы, которые предприятие произведет в следующих отчетных периодах, на начало отчетного периода
Оборот – списываются фактические произведенные расходы и платежи, на которые был создан резерв	Оборот – отражаются суммы предстоящей оплаты отпусков; суммы предстоящих платежей по гарантийному ремонту и гарантийному обслуживанию; резервы по затратам на реструктуризацию организации и прочие резервы
	Сальдо – отражаются включенные в состав затрат расходы, которые предприятие произведет в следующих отчетных периодах, на конец отчетного периода

Рисунок 3.11 – Схема записей
на пассивном отчетно-распределительном счете

Остаток (сальдо) на калькуляционных счетах может быть только дебетовым и показывает затраты на незавершенное производство.

К калькуляционным относятся счета: «Вложения в долгосрочные активы», «Заготовление и приобретение материалов», «Основное производство», «Вспомогательные производства», «Брак в производстве» и др. Схема строения калькуляционных счетов представлена на рисунке 3.12.

КАЛЬКУЛЯЦИОННЫЕ СЧЕТА 20
«ОСНОВНОЕ ПРОИЗВОДСТВО», 23 «ВСПОМОГАТЕЛЬНЫЕ
ПРОИЗВОДСТВА»

Дебет	Кредит
Сальдо – стоимость незавершенного производства на начало отчетного периода	
Оборот – затраты, связанные с производством продукции, выполнением работ, оказанием услуг	Оборот – фактическая себестоимость произведенной продукции, выполненных работ, оказанных услуг
Сальдо – стоимость незавершенного производства на конец отчетного периода	

Рисунок 3.12 – Схема записей на калькуляционных счетах

Сопоставляющие (результатные) счета позволяют сравнивать операции в различных оценках и выявлять финансовые результаты этих операций. Это такие счета, как: «Доходы и расходы по текущей деятельности», «Прочие доходы и расходы». Они активно-пассивные. По дебету таких счетов в течение отчетного периода отражают расходы, по кредиту – доходы. По окончании отчетного периода указанные счета закрываются в корреспонденции со счетом «Прибыли и убытки» и остатка на отчетную дату не имеют. Превышение доходов над расходами списывается на кредит счета «Прибыли и убытки», превышение расходов над доходами списывается на дебет счета «Прибыли и убытки». Схема строения счета «Доходы и расходы по текущей деятельности» приведена на рисунке 3.13.

Финансово-результативные счета используются для отражения прибыли или убытков от различных видов деятельности. Для этого

применяется активно-пассивный счет «Прибыли и убытки». По дебету данного счета отражаются убытки, а по кредиту – прибыль организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборота за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

**СОПОСТАВЛЯЮЩИЙ (ФИНАНСОВО-РЕЗУЛЬТАТНЫЙ)
СЧЕТ 90 «ДОХОДЫ И РАСХОДЫ ПО ТЕКУЩЕЙ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ»**

Дебет	Кредит
Сальдо – не имеет	Сальдо – не имеет
Оборот – отражаются расходы, связанные с текущей деятельностью организации	Оборот – отражаются доходы, связанные с текущей деятельностью организации
Сальдо – не имеет	Сальдо – не имеет

При получении прибыли от текущей деятельности (превышении доходов над расходами) счет закрывается бухгалтерской проводкой: Дт счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности» – Кт счета 99 «Прибыли и убытки»; при получении убытков от текущей деятельности (превышении расходов над доходами) счет закрывается бухгалтерской проводкой: Дт счета 99 «Прибыли и убытки» – Кт счета 90 «Доходы и расходы по текущей деятельности»

Рисунок 3.13 – Схема записей на сопоставляющем (финансово-результатном) счете

Начисление налогов на прибыль и доходы и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) организации в соответствии с законодательством, отражается по дебету счета «Прибыли и убытки» и кредиту счета «Расчеты по налогам и сборам». По окончании отчетного года счет «Прибыли и убытки» закрывается. При этом заключительной записью последнего месяца отчетного года сумма чистой прибыли (убытка) отражается по дебету (кредиту) счета «Прибыли и убытки» и кредиту (дебету) счета «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Схема строения счета «Прибыли и убытки» приведена на рисунке 3.14.

СОПОСТАВЛЯЮЩИЙ (ФИНАНСОВО-РЕЗУЛЬТАТНЫЙ) СЧЕТ 99 «ПРИБЫЛИ И УБЫТКИ»

Дебет	Кредит
Сальдо – отражаются суммы убытков (нарастающим итогом в течение года)	Сальдо – отражаются суммы прибыли (нарастающим итогом в течение года)
Оборот – суммы убытков (потерь, расходов) за текущий месяц; начисление налогов на прибыль и доходы и других налогов и сборов, исчисляемых из прибыли (дохода) организации в соответствии с законодательством	Оборот – суммы прибыли (доходов) за текущий месяц
Сальдо – на конец года счет закрывается и сальдо не имеет	Сальдо – на конец года счет закрывается и сальдо не имеет
Заключительной записью последнего месяца отчетного года сумма чистой прибыли отражается: Дт счета 99 «Прибыли и убытки» – Кт счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»; сумма убытка отражается: Дт счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» – Кт счета 99 «Прибыли и убытки»	

Рисунок 3.14 – Схема записей на сопоставляющем (финансово-результатном) счете

3.4. Классификация счетов по отношению к балансу

Вся совокупность счетов, применяемых в бухгалтерском учете, по отношению к балансу делятся на две группы:

- балансовые счета;
- забалансовые счета;

Свое название первая группа получила вследствие учета на балансовых счетах средств, источников их формирования и хозяйственных процессов, поэтому представленные на этих счетах объекты учета прямо или косвенно отражаются в балансе.

Забалансовые счета предназначены для получения информации о наличии и движении ценностей, не принадлежащих организации, но временно находящихся в ее пользовании, распоряжении или на ответственном хранении. Например, счет «Арендованные основные средства», «Имущество, принятое на ответственное хранение», «Материалы, принятые в переработку» и другие.

В составе забалансовых счетов могут открываться счета, предназначенные для дальнейшего контроля за отдельными операциями, которые уже отражены в системе балансовых счетов, но могут повлечь за собой негативные последствия. К таким счетам можно отнести «Списанную безнадежную к получению дебиторскую задолженность».

Важную роль играют забалансовые счета для учета условных прав и обязательств. К таким счетам следует отнести счета: «Обеспечения обязательств полученные», «Обеспечения обязательств выданные». На этих счетах ведется учет в суммовом выражении движения выданных и полученных организацией гарантий в обеспечение выполнения обязательств, а также обеспечений под товары, переданные (полученные) для реализации на условиях консигнации и в других аналогичных случаях.

Записи на забалансовых счетах ведутся по простой системе, то есть не применяется двойная запись. Забалансовые счета в корреспонденцию с балансовыми счетами не вступают. На забалансовых счетах ведется как синтетический, так и аналитический учет в натуральном и стоимостном выражении.

3.5. План счетов бухгалтерского учета, его назначение и содержание

Для правильной организации бухгалтерского учета в организации большое значение имеет *план счетов*, который представляет собой систематизированный перечень всех синтетических счетов и субсчетов бухгалтерского учета с присвоенными им шифрами.

В Республике Беларусь Министерством Финансов утвержден Типовой план счетов бухгалтерского учета и инструкция о порядке применения типового плана счетов бухгалтерского учета. Типовой план счетов обеспечивает единство методологии бухгалтерского учета в различных отраслях народного хозяйства и в организациях любой формы собственности (кроме банков и бюджетных организаций). Для банков и бюджетных организаций применяются другие планы счетов.

В Типовом плане каждый счет имеет название и свой шифр. Синтетические счета в Типовом плане кодируются двухзначными цифрами, а для кодирования забалансовых счетов используются трехзначные цифры. Например, счет «Материалы» обозначается шифром 10. Но этот счет имеет 12 субсчетов, которые обозначаются следующим образом: 10-1 «Сырье и материалы», 10-2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия», 10-3 «Топливо» и так далее.

Инструкция устанавливает единый порядок применения типового плана счетов бухгалтерского учета и отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета организаций. В инструкции дается характеристика каждого синтетического счета и открываемых к ним субсчетов, забалансовых счетов. Раскрыты их структура и назначение, а также порядок отражения наиболее распространенных хозяйственных операций на счетах и субсчетах методом двойной записи, а также приводится перечень типовых корреспонденций синтетических счетов с другими синтетическими счетами.

Инструкция помогает правильно понять содержание многообразных хозяйственных операций и применить однотипный подход к их регистрации.

Счета в Типовом плане сгруппированы по разделам в соответствии с экономической сущностью учитываемых на них объектов.

В действующем Типовом плане счетов имеется 8 разделов.

В раздел I «Долгосрочные активы» включены счета для учета основных средств, а также счета для отражения других долгосрочных вложений, которые организация использует в своей хозяйственной деятельности для извлечения дохода в течение длительного времени.

Счета раздела II «Производственные запасы» позволяют обобщать информацию о наличии и движении материальных ценностей.

В разделе III «Затраты на производство» представлены счета, позволяющие собрать и сгруппировать все затраты связанные с производственным процессом.

Раздел IV «Готовая продукция и товары» содержит счета для учета готовой продукции, приобретенных для реализации товаров, отгруженных товаров и расходов на реализацию.

На счетах раздела V «Денежные средства и краткосрочные финансовые вложения» учитываются денежные средства в кассе, на расчетных счетах, на валютных счетах и других счетах в банках, а также краткосрочные финансовые вложения и резервы под обесценение краткосрочных финансовых вложений.

Раздел VI «Расчеты» объединяет все счета расчетов с организациями, физическими лицами, бюджетом, по кредитам и займам.

Раздел VII «Собственный капитал» представлен счетами для учета собственного капитала, такими как: «Уставный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» и другие.

В разделе VIII «Финансовые результаты» сгруппированы счета, на которых ведется учет доходов и расходов и выявляются финансовые результаты.

В Типовом плане счетов также приведен перечень забалансовых счетов, дана их краткая характеристика, и определен порядок применения каждого забалансового счета.

На основании Типового плана счетов отдельные министерства и ведомства разрабатывают ведомственные планы счетов.

На основе Типового плана счетов либо ведомственного плана счетов главным бухгалтером разрабатывается и руководителем организации утверждается рабочий план счетов (план счетов бухгалтерского учета организации), содержащий полный перечень счетов, включая субсчета, аналитические счета и забалансовые счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в организации.

3.6 Международный опыт построения плана счетов

В практике зарубежного учета наиболее распространенными подходами к классификации бухгалтерских счетов являются следующие:

- классификация счетов в разрезе элементов, составляющих основное бухгалтерское уравнение;
- разделение счетов на группы постоянных, транзитных и временных;
- классификация счетов на основе форм финансовой отчетности.

В **США** при ведении бухгалтерского учета в соответствии с GAAP принят второй подход. При этом используются семь основных типов счетов, которые подразделяются на три категории:

- 1) постоянные счета: активы, пассивы и капитал акционеров;
- 2) временные счета: счет прибылей и убытков;
- 3) транзитные счета: доходы и расходы.

Постоянные счета не закрываются и переходят от одного отчетного периода к другому. Их данные отражаются в балансовом отчете. Эти счета связаны между собой основным бухгалтерским уравнением.

Временный счет отражает изменения в постоянных счетах в ходе коммерческих операций компании. По окончании отчетного периода временный счет прибылей и убытков закрывается посредством переноса остатка на постоянные счета.

На транзитных счетах доходов и расходов в течение отчетного периода отражаются обороты по накоплению доходов и расходов компании. По этим счетам не должно быть остатков на конце отчетного периода. Они закрываются на временный счет прибылей и убытков в части доходов и расходов, относящихся к отчетному периоду и в корреспонденции с постоянными счетами «Незавершенное производство» и «Готовая продукция».

В отличие от белорусских нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету и отчетности GAAP не предписывает соблюдение некоего плана счетов в директивном порядке. Тем не менее, существует общепринятый порядок: укрупненные рубрики плана счетов в целом соответствуют укрупненным рубрикам балансового и других важнейших отчетов. Рубрики плана счетов имеют цифровое кодовое обозначение. Как правило, в зависимости от размеров компаний степень дробления достигает уровня, характеризующегося наличием трех – четырех знаков в кодовом номере. Однако при необходимости компании могут использовать и большую степень детализации своих счетов.

В *Германии* для систематизации принятых на предприятии счетов в качестве вспомогательных средств используют номенклатуру и план счетов.

Номенклатура счетов – это типовая система счетов бухгалтерского учета с едиными обозначениями для конкретных операций.

План счетов выделяет из номенклатуры счетов необходимые счета и субсчета в соответствии со спецификой конкретного предприятия. Планы счетов разных предприятий различаются в зависимости от отраслевой принадлежности, размера, правовой формы и организации производства данного предприятия. Планы счетов позволяют заменить наименования счетов их номерами.

Характерной особенностью нормативного регулирования бухгалтерского учета во *Франции* является наличие утвержденного правительством национального плана счетов (Plan Comtable General – PCG), который был принят Национальным советом по бухгалтерскому учету (CNC) Франции в 1982 г. Данный документ содержит унифицированный план счетов, стандартные формы бухгалтерской отчетности, инструкции и рекомендации по ее составлению, а также по заполнению и представлению счетов и примечаний к ним. PCG состоит из трех титулов, каждый из которых разделен на главы.

План счетов бухгалтерского учета Франции имеет четкую методологическую организацию и получил широкое распространение в мире. Почти 70 стран используют аналогичный план счетов в своей экономической практике.

Таким образом, для Франции характерны высокий уровень стандартизации бухгалтерского учета и подробная методическая проработка нормативных документов по бухгалтерскому учету. Правила составления отчетности для французских организаций разработаны таким образом, чтобы формировать входную информацию для национальной системы счетоводства, посредством которой государство контролирует экономику.

Вопросы для самоконтроля

- 1 По каким признакам классифицируют счета в бухгалтерском учете?
- 2 Что показывает классификация счетов по экономическому содержанию?
- 3 Перечислите счета, на которых ведется учет хозяйственных средств.
- 4 На какие группы делят счета по назначению и структуре?
- 5 Приведите схему основного активного счета.
- 6 Приведите схему собирательно-распределительного счета.
- 7 Приведите схему калькуляционных счетов.
- 8 Какие счета относятся к забалансовым?
- 9 Что представляет собой план счетов бухгалтерского учета?
- 10 Охарактеризуйте национальный план счетов во Франции.

Литература

- 1 Папковская, П. Я. Теория бухгалтерского учета: учебник / П. Я. Папковская. – Минск: Информпресс, 2013. – 252 с.
- 1 Снитко, М. А. Теория бухгалтерского учета: учебное пособие / М. А. Снитко. – Минск: Мисанта, ФУАинформ, 2007. – 272 с.
- 2 Стражев, В. И. Теория бухгалтерского учета / В. И. Стражев, О. А. Латынова. – Минск: Вышэйшая школа, 2005. – 256 с.
- 3 Ладутько, Н. И. Бухгалтерский учет для неучетных специальностей : учебное пособие / Н. И. Ладутько, П. Е. Борисевский, Е. Н. Ладутько. – Минск: Книжный дом, 2005. – 576 с.
- 4 Бухгалтерский учет, анализ и аудит : учеб. пособие / П. Г. Пономаренко [и др.]; под общ. ред. П. Г. Пономаренко. – Минск: Выш. шк., 2007. – 527 с.
- 5 Стражева, Н. С. Бухгалтерский учет : учеб.-метод. пособие / Н. С. Стражева, А. В. Стражев. – 12-е изд., перераб и доп. – Минск: Современная школа, 2008. – 672 с.
- 6 Сушкевич, А. Н. Бухгалтерский учет : учебник / А. Н. Сушкевич, Е. А. Шибеко. – Минск: Пром.-торг. право, 2007. – 332 с.
- 7 Соколов, Я. В. Бухгалтерский учет как сумма фактов хозяйственной жизни : учеб. пособие / Я. В. Соколов. – М. : Магистр, ИНФРА-М, 2010. – 224 с.
- 8 Соколов, Я. В. История бухгалтерского учета : учебник / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – 3-е изд., перераб. и доп. – М. : Магистр, 2011. – 287 с.
- 9 Медведев, М. Ю. Теория бухгалтерского учета : учебник / М. Ю. Медведев. – 2-е изд. – М. : Издательство «Омега-Л», 2009. – 418 с.
- 10 Мизиковский, Е. А. Теория бухгалтерского учета / Е. А. Мизиковский. – М. : Магистр, 2015. – 240 с.
- 11 Цыганков, К. Ю. Очерки теории и истории бухгалтерского учета / К. Ю. Цыганков. – М. : Магистр, 2009. – 462 с.
- 12 Ришар, Ж. Бухгалтерский учёт: теория и практика : учеб. пособие / Ж. Ришар. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 160 с.
- 13 Хендриксен, Э. С. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / Э. С. Хендриксен, под ред. проф. Я. В. Соколова. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

Производственно-практическое издание

**Барташевич Наталья Игоревна,
Одуло Зинаида Ивановна**

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ
БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И АНАЛИЗА:
ТЕОРИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА**

Практическое руководство

Редактор *В. И. Шкредова*
Корректор *В. В. Калугина*

Подписано в печать 3.05.2016. Формат 60х84 1/16.
Бумага офсетная. Ризография. Усл. печ. л. 2,8.
Уч.-изд. л. 3,1. Тираж 25 экз. Заказ 268.

Издатель и полиграфическое исполнение:
учреждение образования
«Гомельский государственный университет
имени Франциска Скорины».

Свидетельство о государственной регистрации издателя, изготовителя,
распространителя печатных изданий № 1/87 от 18.11.2013.
Специальное разрешение (лицензия) № 02330 / 450 от 18.12.2013.
Ул. Советская, 104, 246019, Гомель.

